



Roj: **SAN 4629/2021 - ECLI:ES:AN:2021:4629**

Id Cendoj: **28079230042021100494**

Órgano: **Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **4**

Fecha: **21/10/2021**

Nº de Recurso: **684/2019**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **IGNACIO DE LA CUEVA ALEU**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN CUARTA

Núm. de Recurso: 0000684 /2019

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 10425/2019

Demandante: DON Plácido

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

SENTENCIA Nº :

Ilma. Sra. Presidente:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU

D. SANTOS HONORIO DE CASTRO GARCIA

D^a. CARMEN ALVAREZ THEURER

D^a. ANA MARTÍN VALERO

Madrid, a veintiuno de octubre de dos mil veintiuno.

Visto por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional el presente recurso tramitado con el **número 684/2019**, interpuesto por **DON Plácido**, representado por el procurador D. Francisco J. Vázquez Hernández contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 14 de mayo de 2019 (RG 7578/2015), desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución de 22 de julio de 2015, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, por la que se desestima la reclamación formulada frente al acuerdo de 9 de mayo de 2014, del Inspector Coordinador de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el que se practicaba liquidación definitiva por el IRPF del ejercicio 2008.

Ha comparecido como parte demandada la Administración General del Estado, representada por la Abogacía del Estado

ANTECEDENTES DE HECHO



PRIMERO.- La parte actora interpuso ante esta Sala, con fecha 22 de julio de 2019, recurso contencioso-administrativo contra la resolución antes mencionada, acordándose la incoación del proceso contencioso-administrativo, al que se dio el cauce procesal previsto en la Ley reguladora de esta jurisdicción.

SEGUNDO.- Formalizó la demanda mediante escrito presentado el 5 de diciembre de 2019, en el cual, tras exponer los hechos y los fundamentos de derecho que estimó aplicables, terminó suplicando: *«dicte Sentencia por la que se acuerde, dejando sin efecto y revocando la citada resolución recurrida:*

a) *Dejar sin efecto y anular la liquidación tributaria relativa al IRPF del ejercicio 2008 derivada del Acta de Disconformidad NUM000 , con condena a la Administración a devolver a mi mandante la cantidad de 1.019.057,63 euros ingresada el 18 de Junio de 2014 junto con sus intereses legales desde la fecha de su ingreso.*

b) *En su caso de forma subsidiaria a lo solicitado en el apartado a) anterior, que se deje sin efecto y se anule la liquidación tributaria relativa al IRPF del ejercicio 2008 derivada del Acta de Disconformidad NUM000 , condenando a la AEAT a practicar nueva liquidación en la que se considere como renta exenta en el IRPF de la cantidad total percibida por D. Plácido en concepto de indemnización, la cantidad equivalente a veinte días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades, condenando a la AEAT a devolver el exceso de cantidad que resulte por dicha liquidación respecto de la cantidad de 1.019.057,63 euros ingresada el 18 de Junio de 2014, y ello junto con los intereses legales desde la fecha de su ingreso, lo que ocurrió el 18 de Junio de 2014.*

c) *En su caso de forma subsidiaria a lo solicitado en los apartados a) y b) anteriores, que se deje sin efecto y se anule la liquidación tributaria relativa al IRPF del ejercicio 2008 derivada del Acta de Disconformidad NUM000 , condenando a la AEAT a practicar nueva liquidación en la que se considere como renta exenta en el IRPF de la cantidad total percibida por D. Plácido en concepto de indemnización, la cantidad equivalente a siete días de salario por año trabajado con el límite de seis mensualidades, condenando a la AEAT a devolver el exceso de cantidad que resulte por dicha liquidación respecto de la cantidad de 1.019.057,63 euros ingresada el 18 de Junio de 2014, y ello junto con los intereses legales desde la fecha de su ingreso, lo que ocurrió el 18 de Junio de 2014.*

d) *Se condene a la Administración a las costas de este procedimiento de oponerse al presente Recurso Contencioso Administrativo. ».*

TERCERO.- La Abogacía del Estado contestó a la demanda mediante escrito presentado en fecha 29 de enero de 2020, en el cual, tras exponer los hechos y refutar cada uno de los argumentos de derecho de la actora, terminó suplicando la desestimación íntegra del recurso, con expresa imposición de costas a la recurrente.

CUARTO.- Se fijó la cuantía el procedimiento en 1.019.057,63 €, denegado el recibimiento a prueba, tras lo cual se presentaron por las partes escritos de conclusiones, quedando los autos pendientes de señalamiento y, para que tuviera lugar la votación y fallo se señaló el día 14 de octubre de 2021, fecha en la que tuvo lugar.

Siendo Magistrado Ponente el Ilmo. Sr. D. IGNACIO DE LA CUEVA ALEU, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se debate en este proceso la conformidad a Derecho de la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 14 de mayo de 2019 (RG 7578/2015), desestimatoria del recurso de alzada deducido contra la resolución de 22 de julio de 2015, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, por la que se desestima la reclamación formulada frente al acuerdo de 9 de mayo de 2014, del Inspector Coordinador de la Delegación Especial de la AEAT de Madrid, por el que se practicaba liquidación definitiva por el IRPF del ejercicio 2008.

SEGUNDO.- Los hechos relevantes para la resolución de este litigio son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) El demandante inició su relación laboral con la entidad ABN AMRO BANK NV SUCURSAL EN ESPAÑA (hasta 1991, ALGEMENE BANK NEDERLAND NV SUCURSAL EN ESPAÑA) el día 1 de octubre de 1986, desempeñando desde este momento el cargo de Director General.

En fecha 9 de mayo de 2008 la entidad financiera comunica al demandante la extinción de su contrato de trabajo, con efectos desde ese mismo día, alegándose la concurrencia de las causas de índole económica previstas en el artículo 52.c) del Texto Refundido del Estatuto de los Trabajadores entonces vigente (RDL 1/1995, de 24 de marzo), reconociendo una indemnización equivalente a 20 días de salario por año de servicio, poniendo a disposición del reclamante un cheque por importe de 1.300.456,61 euros y un segundo cheque correspondiente al periodo de preaviso de un mes por importe de 12.902,63 euros.

El demandante no aceptó los cheques, prestó su disconformidad de forma expresa en la citada comunicación e inició reclamación al respecto. El acto de conciliación tuvo lugar ante el SMAC el 30 de mayo de 2008, acto



en el cual la empresa empleadora reconoció la improcedencia del despido, abonando una indemnización de 3.464.776,38 euros, de los cuales 3.297.141,47 euros se corresponden a la indemnización calculada según lo dispuesto en el artículo 53.1b) del Estatuto de los Trabajadores (45 días de salario por año trabajado), y 167.634,91 euros se corresponde con un exceso de indemnización sobre el importe anterior.

El primer importe fue declarado por ambas partes como exento del IRPF, tributando exclusivamente por el segundo de los importes.

b) La regularización practicada en la liquidación definitiva que se encuentra en el origen de este proceso, considera que la relación laboral que unía al sujeto pasivo con aquella firma era especial de alta dirección, de ahí que no quepa la exención en el IRPF de aquella cantidad de 3.297.141,47 euros antes señalada, aumentando la base imponible del Impuesto en aquel importe, sobre el que se aplica la reducción del 40% prevista por el art. 18.2 de la Ley del Impuesto.

c) Interpuesta reclamación económico-administrativa frente al acuerdo de liquidación, la misma fue desestimada, primero por el TEAR de Madrid y luego por el TEAC en alzada mediante la resolución objeto directo de este recurso. En la reclamación se adujeron motivos de impugnación esencialmente coincidentes con los que aquí se aducen, si bien ante nosotros se añade una petición subsidiaria de reconocimiento de la exención de parte de la indemnización percibida en aplicación de la jurisprudencia a la que luego se hará mención.

TERCERO.- El demandante aduce en primer término que la liquidación originaria es nula porque la información tomada en cuenta para practicarla fue incorporada a las actuaciones de inspección sin respetar las exigencias legales y reglamentarias.

En concreto señala que en la Diligencia de constancia de hechos núm. 5, de 20 de Diciembre de 2013, se incorporaron las manifestaciones realizadas por D. Luis Pedro , quien en el seno de su procedimiento de inspección señaló que D. Plácido era el Director General en España de la compañía y que cada uno de los responsables de los departamentos de la compañía, entre los que se encontraba el citado Sr., tenían que reportar a D. Plácido , colocándole en la cúspide de la organización. Asimismo, se incorporó al expediente, un organigrama de la empresa que elaboró unilateralmente el Sr. Luis Pedro , sin que ninguna prueba adicional se practicara tendente a que dicha empresa pudiera haber ratificado de alguna otra manera el organigrama.

Aduce a tal efecto que si la Administración Tributaria quería incorporar información obtenida de un tercero ajeno al procedimiento debería haber acudido al procedimiento previsto en el artículo 93 de la Ley General Tributaria para obtener la misma en la forma y manera allí establecida, respetando de esta manera los derechos del contribuyente. Pero lo que no podía hacer la Administración es aportar al expediente información procedente de otro, tal como sí podía hacer bajo la vigencia del art. 7.4 del derogado RD 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.

Señala que los medios a través de los cuales la Inspección puede allegar información son los previstos en los arts. 93 y 94 LGT, esto es, procedentes de los requerimientos a terceros o a las autoridades. De otra parte, el art. 98.2 del Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria (RGI), aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, establece que en las diligencias se hacen constar los resultados de la obtención de la información, pero no puede considerarse que sean el resultado de las actuaciones de obtención de información reguladas en los citados arts. 93 y 94 LGT. Y, del propio modo, el art. 98.3.f del RGI se limitaría a establecer que en las diligencias se podrán hacer constar los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra administración, pero ello no autoriza a que mediante diligencia se puedan traer a un procedimiento hechos que constan en otros.

Finalmente, se alega que el art. 108, apartado 4º LGT, exige que si la información obtenida mediante requerimientos de información es negada por el sometido a inspección, deberá ser contrastada, lo que en el supuesto concretamente analizado no se hizo.

CUARTO.- Abordar la cuestión acabada de señalar exige distinguir entre la validez del medio o modo en el que se incorpora información al expediente y la eficacia de tal información. A lo primero es a lo que ahora nos referimos, dejando para más tarde la cuestión de la eficacia probatoria de la información obtenida del modo cuestionado.

Hemos de partir de que lo que está en cuestión no es la obtención de la información a través de los requerimientos regulados en el art. 93 LGT, sino el traslado de la información obtenida a un expediente distinto pero relacionado con el seguido con el demandante. Es decir, se trata de información ya obtenida por la administración tributaria que es trasladada a un expediente de inspección distinto a aquel en el que se obtuvo.

El art. 99.7 LGT dispone que:



7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento.

...

Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias.

Por tu parte el art. 982.f) del RGI establece como uno de los contenidos propios de las diligencias el "los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración".

Esta normativa debe completarse con el deber de colaboración entre órganos de la inspección y con otros órganos de la misma o de distinta administración, dispuesto en los arts. 99.4 y 167.2 RGI, según los cuales:

"Cuando las diligencias recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador iniciados o que se puedan iniciar se remitirá copia al órgano competente que en cada caso corresponda" (a rt. 99.4 RGI).

Los órganos de inspección comunicarán a otros órganos de la misma Administración tributaria cuantos datos conozcan con trascendencia para el adecuado desempeño de las funciones que tengan encomendadas (art. 167.2 RGI).

De esta normativa se sigue que la información incorporada al expediente mediante la diligencia núm. 5 tuvo lugar en el ejercicio de facultades reconocidas a la Administración, e incluso que la comunicación de la referida información constituía una obligación. Consecuentemente no puede decirse que sólo mediante los requerimientos a terceros pudiera incorporarse la información utilizada en el procedimiento inspector, siempre y cuando, como ocurrió en el presente supuesto, la información fuese puesta en conocimiento del interesado, este pueda contradecirla, aportar la prueba que considerase oportuno para contradecirla y, en definitiva, someterla a la contradicción propia de los expedientes susceptibles de concluir en actos de gravamen.

Cuestión distinta a la validez de la prueba es la valoración que merezca, aspecto que se analiza junto con el conjunto de elementos a partir de los cuales la Inspección logró su convicción.

QUINTO.- En segundo término el demandante combate la afirmación de la Inspección, según la cual su relación laboral ha de ser calificada como de especial de alta dirección como hace la Inspección, sosteniendo que se trató de una relación laboral común cuya extinción da lugar a la exención de las cantidades percibidas por despido improcedente en la cantidad legalmente prevista de conformidad con lo dispuesto en el art. 7. E) LIRPF a la sazón vigente.

Para llegar a esa conclusión combate los hechos a partir de los cuales la Inspección deduce la naturaleza especial de su relación laboral. Así, sostiene que además de él, había otras seis personas que tenían poderes mancomunados de la compañía; que su inscripción en el Registro de Altos Cargos del Banco de España es una obligación legal que circunscribe su ámbito de actuación a la aplicación de la Ley 26/1998, de 29 de julio, de Disciplina e Intervención de Entidades de Crédito, y nada tiene que ver con la calificación de la relación laboral que une al directivo con la entidad de crédito; que la Inspección ignoró por completo el informe evacuado por la entidad de crédito sobre las funciones desempeñadas por el demandante, sobre el cual se extiende en la demanda; que la elevada retribución del actor no era representativa en la medida en que había entre seis y diez personas con retribución mayor a la suya.

SEXTO.- En lo que se refiere a la pretendida calificación de la relación laboral como común o de alta dirección, el punto de partida es el artículo 2.1.a) del Real Decreto Legislativo 1/1995, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores, el cual contempla entre los supuestos de "relaciones laborales de carácter especial", "la del personal de alta dirección no incluido en el artículo 1.3.c)".

La relación laboral de carácter especial de alta dirección encuentra su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, donde se dispone en su artículo 1.2 que:

"Se considera personal de alta dirección a aquellos trabajadores que ejercitan poderes inherentes a la titularidad jurídica de la Empresa, y relativos a los objetivos generales de la misma, con autonomía y plena responsabilidad sólo limitadas por los criterios e instrucciones directas emanadas de la persona o de los órganos superiores de gobierno y administración de la Entidad que respectivamente ocupe aquella titularidad".

En su art. 2, el citado Real Decreto añade que:



"La relación laboral especial del personal de alta dirección se basa en la recíproca confianza de las partes, las cuales acomodarán el ejercicio de sus derechos y obligaciones a las exigencias de la buena fe".

Tal como recordábamos en nuestra SAN de 18 de diciembre de 2019 (rec. 545/2017), la caracterización de la relación laboral de carácter especial de alta dirección ha sido efectuada por la Sala de lo Social del Tribunal Supremo (entre otras SSTs, 4ª de 12 de septiembre de 2014 (rcud 1158/2013), 12 septiembre de 2014 (rcud 2591/2012) y 16 de marzo de 2015 (rcud 819/2014), de acuerdo con los siguientes principios:

<<a) Para que puede predicarse tal calificación han de ejercitarse poderes inherentes a la titularidad de la empresa que se incluyan en el círculo de decisiones fundamentales o estratégicas, con independencia de que exista un acto formal de apoderamiento (SSTs/Social 6-marzo-1990 , 18-marzo-1991 , 17-junio-1993 -rcud 2003/1992); que el requisito de que el interesado ejercite poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa "implica, fundamentalmente, la capacidad de llevar a cabo actos y negocios jurídicos en nombre de tal empresa, y de realizar actos de disposición patrimonial, teniendo la facultad de obligar a ésta frente a terceros", así como que esos poderes han de afectar a "los objetivos generales de la compañía>>, no pudiendo ser calificados como tales los que se refieran a facetas o sectores parciales de la actividad de éstas " (STS/Social 24-enero-1990). Así, en un supuesto relativo a un director-gerente de una multinacional se destaca para atribuirle la condición de personal de alta dirección (STS/Social 13-noviembre-1991 -recurso 882/1990) que " Así ... resulta del expreso nombramiento del mismo como director-gerente de la sociedad por el Consejo de Administración ... lo que comporta no una mera concesión formal del "nomen" sino una efectiva atribución de facultades de dirección así como del poder empresarial de decisión, de lo que son suficientemente indicativos la expresa referencia a su actividad gerencial y directiva en los documentos acompañados por ambas partes ..., la constancia de su situación en la cúpula del organigrama de la sociedad demandada ..., la alta retribución concedida ..., y la propia definición que el actor realiza en la demanda de cuál fuere el objeto de la actividad que le fue encomendada al firmarse el contrato, consistente, según afirma, en "proceder al reflotamiento de la sociedad...", que no obsta a la conclusión expresada "el hecho de que determinadas facultades le hubieran sido atribuidas mancomunadamente con otros tres ...: se trata, en definitiva, de facultades atinentes al ejercicio de "poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa" " y que " Resta señalar que la prescripción de que hayan de ejercitarse "con autonomía y plena responsabilidad" (art. 1.2 del precitado Real Decreto) no ha de entenderse como exigencia de exclusividad (es decir, como ejercicio y responsabilidad no compartidos), sino como expresión global y completa, y al mismo tiempo como correlato adecuado, del amplio ámbito de poder conferido ".

b) Uno de los elementos indiciarios de la relación especial de servicios de los empleados de alta dirección es que las facultades otorgadas, "además de afectar a áreas funcionales de indiscutible importancia para la vida de la empresa, han de estar referidas normalmente a la íntegra actividad de la misma o a aspectos trascendentales de sus objetivos, con dimensión territorial plena o referida a zonas o centros de trabajo nucleares para dicha actividad". Ello es así porque este contrato especial de trabajo se define en el art. 1.2 RD 1382/1985 , de un lado por la inexistencia de subordinación en la prestación de servicios (autonomía y plena responsabilidad), y de otro lado por el ejercicio de los poderes que corresponden a decisiones estratégicas para el conjunto de la empresa y no para las distintas unidades que la componen (poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativos a los objetivos generales de la misma); por lo que no se estará ante una relación especial de alta dirección cuando "Los poderes o facultades atribuidos al actor no alcanzan a los objetivos generales del conjunto empresarial, sino que se limitan al área funcional y territorial que le había sido encomendada ". Entre otras, SSTs/Social 24-enero-1990 , 30-enero-1990 , 12- septiembre-1990 -administrador de un Parador de Turismo , 2-enero-1991 y SSTs/IV 22-abril-1997 (rcud 3321/1996 director hotel en cadena hostelería) y 4-junio-1999 (rcud 1972/1998 director financiero grupo de empresas).

c) Es exigencia para atribuir a una relación laboral el carácter especial que es propio de las de alta dirección, que la prestación de servicios haya de ejercitarse asumiendo, con autonomía y plena responsabilidad, poderes inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y relativa a los objetivos generales de la misma, y que "el alto cargo, en el desarrollo de sus funciones y ejercicio de sus facultades, ha de gozar, además, de autonomía, asumiendo la responsabilidad correspondiente; autonomía que sólo puede quedar limitada por las instrucciones impartidas por quien asume la titularidad de la empresa, por lo que, normalmente, habrá de entenderse excluido del ámbito de aplicación del referido Real Decreto y sometido a la legislación laboral común, aquellos que reciban tales instrucciones de órganos directivos, delegados de quien ostente la titularidad de la empresa, pues los mandos intermedios, aunque ejerzan funciones directivas ordinarias, quedan sometidos al ordenamiento laboral común, ya que la calificación de alto cargo requiere la concurrencia de las circunstancias expuestas, en tanto que definitorios de tal condición, a tenor del repetidamente citado art. 2.1 " (SSTs/Social 24-enero-1990 , 13-marzo-1990 , 12-septiembre-1990 , STS/IV 4-junio-1999 -rcud 1972/1998).



d) *No cabe confundir el ejercicio de determinadas funciones directivas por algunos trabajadores -fenómeno de delegación de poder siempre presente en las organizaciones dotadas de cierta complejidad y que "lejos de afectar a los objetivos generales de la empresa ..., se limitan al ámbito de un servicio técnico claramente instrumental respecto a la finalidad fundamental de ésta" - con la alta dirección que delimita el art. 1.2 RD 1382/1985 en relación con el art. 2.1.a) ET, "en concepto legal, que, en la medida en que lleva la aplicación de un régimen jurídico especial en el que se limita de forma importante la protección que el ordenamiento otorga a los trabajadores, no puede ser objeto de una interpretación extensiva" (SSTS/Social 24-enero-1990, 13-marzo-1990 y 11-junio-1990, STS/IV 4-junio-1999 -rcud 1972/1998).*

e) *Destacándose que "lo que caracteriza la relación laboral del personal de alta dirección es la participación en la toma de decisiones en actos fundamentales de gestión de la actividad empresarial"; y que "para apreciar la existencia de trabajo de alta dirección se tienen que dar los siguientes presupuestos: el ejercicio de poderes inherentes a la titularidad de la empresa, el carácter general de esos poderes, que se han de referir al conjunto de la actividad de la misma, y la autonomía en su ejercicio, sólo subordinado al órgano rector de la sociedad. Y precisamente como consecuencia de estas consideraciones referentes a la delimitación del concepto de «alto cargo», es por lo que se ha proclamado que este especial concepto ha de ser de interpretación restrictiva y hay que entender, para precisarlo, al ejercicio de funciones de rectoría superior en el marco de la empresa" (SSTS/Social 24-enero-1990 y 2-enero-1991, SSTS/IV 17-junio-1993 -rcud 2003/1992 y 4-junio-1999 -rcud 1972/1998).*

SEPTIMO.- La aplicación de la anterior doctrina conduce a la desestimación de este motivo del recuso.

En efecto, el demandante nunca aportó, pese a ser requerido para ello, un contrato laboral que acreditase su relación laboral común, entendiéndose la Sala que, aunque esto no es definitivo, es más verosímil que la falta de formalización de un contrato laboral por escrito responda al desempeño de funciones directivas que laborales comunes.

El demandante ocupaba el cargo de Director General en España de la entidad bancaria. Tal apreciación se desprende incluso del informe de la entidad de cuya falta de valoración se duele el demandante, según el cual (así se afirma en la demanda), el demandante era el responsable en España del área de Banca para Empresas, una de las tres áreas de negocio de la entidad junto con Renting y Mercado de capitales, fusiones y adquisiciones, desarrolladas a través de personas jurídicas distintas. Todo ello a pesar de que la estructura de la empresa pudiera haber cambiado en aspectos que no inciden en la realidad de la posición preeminente del demandante en relación con una rama del negocio directamente dependiente de la matriz en cuyo Comité de Dirección a nivel europeo, según se desprende de la página www de la entidad en la que posteriormente pasó a prestar servicios, información que lógicamente ha sido bien facilitada por él, bien consentida por el demandante.

La Sala considera particularmente relevante la inscripción del demandante en el Registro de Altos Cargos del Banco de España, creado por Decreto 702/1969, de 26 de abril, en el cual se inscribirán todas las personas que desempeñen en la Banca privada y en el Banco Exterior de España los cargos de Presidente, Vicepresidente, Consejero o Administrador, Director general y asimilados a este último, consignándose, respecto a cada titular, todos los cargos que ostente en cada momento en los Bancos y en las demás Sociedades a que se refiere la Ley 31/1968, de 27 de julio. Pese a que en la demanda se trata de minimizar su relevancia, no cabe duda de que pone en evidencia las labores de dirección empresarial propias de la alta dirección.

De otro lado, no cabe desconocer la amplitud de las atribuciones concedidas en los poderes otorgados al demandante, los cuales, por más que tuvieran carácter mancomunado, se corresponden con las facultades inherentes a la titularidad jurídica de la empresa y a los objetivos generales de la misma, según se desprende de su transcripción en la pág. 30 de la liquidación. Por lo demás, en la liquidación se incorpora referencia detallada a la realización efectiva de los indicados poderes, contratando empleados, presentando las declaraciones tributarias de la entidad, representando a la entidad ante la patronal bancaria, los medios de comunicación, otorgando escritura pública de ampliación de capital, reducción de capital, cambio de denominación social, revocación de poderes a otros empleados del banco, entre otros.

Finalmente, el indicio relativo a la elevada retribución del demandante no queda enervado por la existencia de otros empleados con la misma o superior retribución, puesto que el carácter de alta dirección de la relación laboral no se reserva única y exclusivamente a un empleado, siendo posible la existencia de varios empleados con este carácter en función de sus facultades y desempeño en distintas áreas singularizadas. Lo decisivo es su capacidad de dirección y de comprometer a la empresa.

OCTAVO.- Aceptada por la Sala la condición del demandante de empleado de alta dirección, resta por analizar si la indemnización percibida por despido improcedente está o no exenta en el IRPF hasta el importe obligatorio según la legislación laboral y, en su caso, cuál es este importe mínimo.



A tal efecto, el art artículo 7 e) LIRPF establece que son rentas exentas:

"e) Las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, en la cuantía establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato.

Cuando se extinga el contrato de trabajo con anterioridad al acto de conciliación, estarán exentas las indemnizaciones por despido que no excedan de la que hubiera correspondido en el caso de que este hubiera sido declarado improcedente, y no se trate de extinciones de mutuo acuerdo en el marco de planes o sistemas colectivos de bajas incentivadas".

La Inspección y el TEAC niegan que la indemnización por cese de los empleados de alta dirección pueda beneficiarse de la exención en aplicación de la línea jurisprudencial consolidada, según la cual en el art. 11 del Real Decreto 1382/1985, de 1 de agosto, por el que se regula la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección, no se establece indemnizaciones por cese que tengan carácter obligatorio, sino cantidades en defecto de pacto en el contrato de trabajo.

Pues bien, la STS de 5 de noviembre de 2019, (rec. 2727/2017), desestimatoria del recurso de casación deducido contra la SAN de esta Sección de 8 de marzo de 2017 (rec. 2727/2017), ha modificado el criterio seguido hasta entonces, fijando la siguiente doctrina:

"A la luz de la a la luz de la doctrina sentada en la sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013), necesariamente se ha de entender que en los supuestos de extinción del contrato de alta dirección por desistimiento del empresario existe el derecho a una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de trabajo, con el límite de seis mensualidades y, por tanto, que esa cuantía de la indemnización está exenta de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al amparo del artículo 7.e) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo".

La cuestión que ahora se suscita es si esta jurisprudencia es o no trasladable a las indemnizaciones satisfechas al empleado de alta dirección que no tengan su origen en el desistimiento del empresario, sino en el despido improcedente. A tal efecto atenderemos al tenor del art. 11 del Real Decreto 1382/1985:

Art. 11. Extinción del contrato por voluntad del empresario .

Uno. El contrato de trabajo podrá extinguirse por desistimiento del empresario, comunicado por escrito, debiendo mediar un preaviso en los términos fijados en el artículo 10.1. El alto directivo tendrá derecho en estos casos a las indemnizaciones pactadas en el contrato; a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días del salario en metálico por año de servicio con el límite de seis mensualidades.

En los supuestos de incumplimiento total o parcial del preaviso, el alto directivo tendrá derecho a una indemnización equivalente a los salarios correspondientes a la duración del período incumplido.

Dos. El contrato podrá extinguirse por decisión del empresario mediante despido basado en el incumplimiento grave y culpable del alto directivo, en la forma y con los efectos establecidos en el artículo 55 del Estatuto de los Trabajadores ; respecto a las indemnizaciones, en el supuesto de despido declarado improcedente se estará a las cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario en metálico por año de servicio y hasta un máximo de doce mensualidades.

Tres. Cuando el despido sea declarado improcedente o nulo, el empresario y el alto directivo acordarán si se produce la readmisión o el abono de las indemnizaciones económicas previstas en el párrafo dos de este artículo, entendiéndose, en caso de desacuerdo, que se opta por el abono de las percepciones económicas. Si el despedido se reintegrase al empleo anterior en la Empresa, se estará a lo dispuesto en el artículo 9.3 de este Real Decreto .

Señalemos también que la Sentencia del Pleno de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2014 (casación para la unificación de doctrina 1197/2013) que ha propiciado el cambio de tratamiento tributario dado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo a las indemnizaciones percibidas al trabajador de alta dirección en los casos de desistimiento, se sustenta en que el art. 11.1 acabado de transcribir configura la indemnización de siete días por año trabajado como indemnización mínima. Y lo hace a partir de un texto y una estructura normativa ("*a falta de pacto la indemnización será equivalente a siete días...*") sustancialmente idéntica a la empleada en el párrafo segundo para regular la indemnización que ha de satisfacerse al trabajador en los casos de despido improcedente: "*cuantías que se hubiesen pactado en el contrato, siendo en su defecto de veinte días de salario ...*".



Consecuentemente, a juicio de la Sala, concurre identidad de razón para considerar que la indemnización en caso de despido improcedente del empleado de alta dirección tiene carácter de mínima, criterio que, por lo demás, aplican con naturalidad los órganos del orden social de la jurisdicción (*vid ad exemplum* STSJ de Castilla y León, sede Valladolid, de 22 de diciembre de 2015, recurso núm. 1771/2015, FJ 4). De ahí que el corolario tributario haya de ser la aplicación de la exención dispuesta en el art. 7 e) LIRPF que hemos reproducido al comienzo de este fundamento jurídico.

NOVENO.- Advertir, finalmente, que, a diferencia de lo que con frecuencia ocurre, no está en el debate procesal que la extinción de la relación laboral - de alta dirección- no haya sido producto de una decisión unilateral del empleador sino de un acuerdo extintivo entre las partes, supuesto en el cual no operaría la exención controvertida. Tampoco se nos escapa que no se advierte la razón por la cual el empleador pudiera optar por el despido por causas objetivas en lugar de por el desistimiento unilateral con indemnización de siete días de salario por año como no fuese por la existencia de una indemnización contractualmente pactada que fuera superior a la efectivamente satisfecha. Estas circunstancias determinarían la cuantía de la indemnización exenta, y acaso podrían ser reveladoras de la existencia de un acuerdo extintivo, pero habrían de ser consideradas con el conjunto de hechos y circunstancias concurrentes, todo lo cual es ajeno al debate procesal trabado en cuyo seno hemos de movernos.

Procede por tanto estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución impugnada y la liquidación de la que trae causa, reconociendo el derecho del demandante a la exención en el IRPF, ejercicio 2008, de una cantidad equivalente a 20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades. Sobre la cantidad resultante no será de aplicación la limitación incorporada al art. 7.e) LIRPF con posterioridad al ejercicio 2008.

DÉCIMO.- En materia de costas, a tenor de lo dispuesto en el art. 139.1 LJCA, las dudas de derecho que la cuestión suscitaba justifican que cada parte pague las costas causadas a su instancia.

Vistos los preceptos ya citados, así como los de general y pertinente aplicación,

FALLAMOS

ESTIMAMOS PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo núm. 684/2019, interpuesto por el Procurador Don Francisco Javier Vázquez Hernández, en nombre de **DON Plácido** , contra la resolución del Tribunal Económico-administrativo Central (TEAC), de 14 de mayo de 2019 (RG 7578/2015).

ANULAMOS dicha resolución, así como la liquidación originaria de la que trae causa.

RECONOCEMOS el derecho a la exención de una cantidad equivalente a 20 días de salario por año trabajado con el límite de doce mensualidades.

SIN COSTAS.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el día siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

Así por esta nuestra sentencia, testimonio de la cual será remitido en su momento a la oficina de origen, junto con el expediente, en su caso, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

PUBLICACIÓN.- La anterior Sentencia ha sido publicada en la fecha que consta en el sistema informático. Doy fe.